Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
PRIIT PIKAMÄE
8 päivänä lokakuuta 2020[1]

Asia C-95/19

Agenzia delle Dogane
vastaan
Silcompa SpA

(Ennakkoratkaisupyyntö – Corte suprema di cassazione (ylin tuomioistuin, Italia))

Ennakkoratkaisupyyntö – Valmisteverot – Direktiivin 92/12/ETY 6 ja 20 artikla – Tuotteiden luovuttaminen kulutukseen – Hallinnollisen saateasiakirjan väärentäminen – Rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tapahtuminen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään kuuluvien valmisteveron alaisten tuotteiden siirron aikana – Tuotteiden sääntöjenvastainen poistaminen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä – Sen jäsenvaltion määrittäminen, jolle valmisteverosaatava syntyy – Direktiivin 76/308/ETY 6 ja 8 artikla sekä 12 artiklan 1 – 3 kohta – Keskinäinen avunanto – Samoista liiketoimista kahdessa jäsenvaltiossa myöhemmin peritty valmistevero – Valmisteverosaatavan kahdentuminen – Virka-apupyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion tuomioistuinten valvontavalta – Virka-apupyynnön mahdollinen hylkääminen

1. Käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Agenzia delle dogane (tullivirasto, Italia; jäljempänä tullivirasto) ja toisaalta Italiaan sijoittunut etyylialkoholia valmistava yhtiö Silcompa SpA ja jossa on kyse direktiivin 76/308/ETY[2] 7 artiklan 1 kohdassa säädetyn avunantomenettelyn yhteydessä kyseiselle yhtiölle esitetyistä valmisteverojen perintää koskeneesta pyynnöstä.

2. Corte suprema di cassazione (ylin tuomioistuin, Italia) tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksellään pääasiallisesti sitä, voidaanko edellytys – joka liittyy paikkaan, jossa valmisteveron alaisten tuotteiden siirron aikana on tapahtunut rikkomus tai sääntöjenvastaisuus – tutkia yhtiön vireille panemassa menettelyssä, joka koskee valmisteverosaatavien perimiseksi jäsenvaltiossa (tässä tapauksessa Italiassa) toteutettuja täytäntöönpanotoimenpiteitä, jotka perustuvat toisen jäsenvaltion (tässä tapauksessa Helleenien tasavallan) pyyntöön.

3. Mainittu kysymys on esitetty asiayhteydessä, jossa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan sekä Italian että Kreikan toimivaltaiset viranomaiset vaativat samoihin veronalaisiin liiketoimiin liittyvistä valmisteveroista syntyvää verosaatavaa.

1 Alkuperäinen kieli: ranska.

2 Keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 15.3.1976 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1976, L 73, s. 18), sellaisena kuin se on muutettuna 15.6.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/44/EY (EYVL 2001, L 175, s. 17) (jäljempänä direktiivi 76/308). Direktiivi 76/308 ja vastaavat muutossäädökset on kodifioitu keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 26.5.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/55/EY (EUVL 2008, L 150, s. 28). Direktiivi 2008/55 on puolestaan 1.1.2012 kumottu keskinäisestä avunannosta veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 16.3.2020 annetulla neuvoston direktiivillä 2010/24/EU (EUVL 2010, L 84, s. 1). Pääasiassa kyseessä olevan virka-apupyynnön ajankohdan vuoksi käsiteltävää ennakkoratkaisupyyntöä käsitellään kuitenkin direktiivin 76/308 säännösten perusteella.

4. Oikeusriita sijoittuu kohteensa puolesta Euroopan unionin valmisteverojärjestelmän ja tiettyjen verojen perintään liittyvän keskinäisen avunannon välimaastoon. Unionin tuomioistuinta pyydetäänkin tarkastelemaan sitä, miten asiassa ajallisesti sovellettavat valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta annetun direktiivin 92/12/ETY[3] säännökset ja direktiivin 76/308 säännökset nivoutuvat toisiinsa. Vaikka käsiteltävä asia koskee sittemmin kumottuja direktiivejä, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnössään esittämä kysymys on yhä ajankohtainen, koska direktiivit 2008/118 ja 2010/24 perustuvat olennaisilta osin samoihin periaatteisiin kuin edellä mainitut aiemmat direktiivit.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Unionin oikeus

1. Direktiivi 92/12

5. Direktiiviä 92/12 sovelletaan sen 3 artiklan 1 kohdan mukaisesti erityisesti alkoholiin ja alkoholijuomiin.

6. Mainitun direktiivin 92/12 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä direktiivissä tarkoitetaan:

a) ’valtuutetulla varastonpitäjällä’ luonnollista henkilöä tai oikeushenkilöä, jonka jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset ovat valtuuttaneet ansiotoiminnassaan verottomassa varastossa tuottamaan, valmistamaan, pitämään hallussaan, vastaanottamaan ja sieltä lähettämään valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina;

b) ’verottomalla varastolla’ paikkaa, jossa valtuutettu varastonpitäjä ansiotoiminnassaan tuottaa, valmistaa, pitää hallussaan taikka vastaanottaa tai josta tämä lähettää valmisteveron alaisia tuotteita väliaikaisesti valmisteverottomina sen jäsenvaltion, jossa veroton varasto sijaitsee, toimivaltaisten viranomaisten määräämin edellytyksin;

c) ’väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmällä’ verojärjestelmää, jota sovelletaan tuotteiden tuotantoon, valmistukseen ja hallussapitoon sekä niiden liikkumiseen väliaikaisesti valmisteverottomina;

– –”

7. Direktiivin 92/12 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Valmisteverovaade tulee täytäntöönpanokelpoiseksi [oikeammin: Valmisteverosaatava syntyy], kun tuote luovutetaan kulutukseen tai kun todetaan hävikkejä, joista on kannettava valmisteveroa 14 artiklan 3 kohdan mukaisesti.

3 25.2.1992 annettu neuvoston direktiivi (EYVL 1992, L 76, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/108/ETY (EYVL 1992, L 390, s. 124) (jäljempänä direktiivi 92/12). Direktiivi 92/12 on puolestaan 1.4.2010 kumottu 16.3.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/118/EY (EUVL 2009, L 9, s. 12). Pääasian tosiseikkojen ajankohdan vuoksi käsiteltävää ennakkoratkaisupyyntöä käsitellään kuitenkin direktiivin 92/12 säännösten perusteella.

Valmisteveron alaisten tuotteiden kulutukseen luovuttamisena on pidettävä sitä, että:

a) niihin lakataan soveltamasta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää, myös sääntöjenvastaisesti [oikeammin: ne poistetaan, myös sääntöjenvastaisesti, väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä];

b) niitä valmistetaan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella, myös sääntöjenvastaisesti;

c) ne tuodaan maahan muutoin kuin väliaikaisesti valmisteverottomina, myös sääntöjenvastaisesti.

2. Valmistevero on kannettava niiden verovaateen täytäntöönpanokelpoisuutta [oikeammin: valmisteverosaatavan syntymistä] koskevien edellytysten ja määrien mukaisina, jotka ovat voimassa täytäntöönpanokelpoisuuden alkaessa [oikeammin: valmisteverosaatavan syntyessä] siinä jäsenvaltiossa, jossa tuote luovutetaan kulutukseen tai hävikit todetaan. – –”

8. Direktiivin 92/12 15 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan on lähtökohtaisesti niin, että ”valmisteveron alaisten tuotteiden liikkumisen väliaikaisesti valmisteverottomina on tapahduttava verottomien varastojen välillä”.

9. Saman direktiivin 15 artiklan 3 ja 4 kohdassa puolestaan säädetään seuraavaa:

”3. Yhteisön sisäiseen tuotteiden liikkumiseen liittyviin riskeihin on varauduttava tuotteen lähettäneen valtuutetun varastonpitäjän antamalla 13 artiklassa säädetyllä vakuudella tai tarvittaessa lähettäjän ja kuljettajan antamalla yhteisvastuullisella vakuudella. – –

– –

4. Lähettävä valtuutettu varastonpitäjä ja tarvittaessa kuljettaja voivat vapautua vastuusta ainoastaan osoittamalla, että tuotteet on luovutettu vastaanottajalle, erityisesti esittämällä 18 artiklassa tarkoitetun saateasiakirjan 19 artiklassa säädetyin edellytyksin, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 20 artiklan soveltamista.”

10. Direktiivin 92/12 18 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Mahdollisen tietokoneavusteisten menettelyjen käytön estämättä kaikkiin väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmässä jäsenvaltioiden välillä, myös ilma- tai meriteitse, suoraan yhdestä yhteisön satamasta toiseen tai yhdeltä yhteisön lentoasemalta toiselle, liikkuviin valmisteveron alaisiin tuotteisiin on liitettävä lähettäjän laatima asiakirja. Tämä asiakirja voi olla joko hallinnollinen tai kaupallinen asiakirja. Tämän asiakirjan muoto ja sisältö sekä menettely, jota on sovellettava kyseisen asiakirjan käytön ollessa puolueettomasti arvioituna epätarkoituksenmukaista, on vahvistettava 24 artiklassa tarkoitettua menettelyä noudattaen.”

11. Saman direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Kun valmisteverosaatavan syntymistä edellyttävässä tavaroiden liikkumisessa on tapahtunut sääntöjenvastaisuus tai rikkomus, valmistevero on kannettava siinä jäsenvaltiossa, jossa sääntöjenvastaisuus tai rikkomus on tapahtunut, siltä luonnolliselta henkilöltä tai oikeushenkilöltä, joka on 15 artiklan 3 kohdan mukaisesti antanut vakuuden valmisteverojen maksamisesta, sanotun kuitenkaan rajoittamatta syytetoimiin ryhtymistä.

Kun valmistevero kannetaan muussa jäsenvaltiossa kuin lähtöjäsenvaltiossa, valmisteveron kantavan jäsenvaltion on ilmoitettava asiasta lähtöjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille.

2. Kun tavaroiden liikkumisessa todetaan rikkomus tai sääntöjenvastaisuus voimatta todeta, missä se on tapahtunut, sen on katsottava tapahtuneen siinä jäsenvaltiossa, jossa se todettiin.

3. Jos valmisteveron alaiset tuotteet eivät saavu määräpaikkaan ja jos on mahdotonta todeta, missä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut, sen on katsottava tapahtuneen lähtöjäsenvaltiossa, jonka on kannettava valmisteverot tuotteiden lähetysajankohtana voimassa olleiden määrien mukaisina, jollei neljän kuukauden kuluessa tuotteiden lähetysajankohdasta osoiteta toimivaltaisten viranomaisten hyväksymällä tavalla lähetyksen tapahtuneen sääntöjen mukaisesti taikka rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tosiasiallisesti tapahtuneen tietyssä paikassa, sanotun kuitenkaan rajoittamatta 6 artiklan 2 kohdan soveltamista. Jäsenvaltioiden on toteutettava tarvittavat toimenpiteet rikkomusten tai sääntöjenvastaisuuksien oikaisemiseksi ja tehokkaiden seuraamusten määräämiseksi.

4. Jos kolmen vuoden kuluessa saateasiakirjan laatimisajankohdasta todetaan, missä jäsenvaltiossa rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut, tämän jäsenvaltion on kannettava valmistevero tuotteiden lähetysajankohtana voimassa olleen valmisteveron määrän mukaisena. Tällöin alun perin kannettu valmistevero on palautettava, jos se osoitetaan kannetuksi.”

2. Direktiivi 76/308

12. Direktiivin 76/308 tavoitteena on poistaa yhteismarkkinoiden perustamisen ja toiminnan esteitä, joita syntyy etenkin valmisteverojen perintää koskevien kansallisten säännösten soveltamisalan rajaamisesta valtioiden alueelle.

13. Mainitun direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan pyynnön vastaanottaneen viranomaisen on virka-apua pyytäneen viranomaisen pyynnöstä ilmoitettava asianomaiselle kotipaikkajäsenvaltiossaan voimassa olevien – – sääntöjen mukaisesti kaikista saatavaan ja sen perintään liittyvistä oikeudellisista ja muista asiakirjoista ja päätöksistä, jotka ovat peräisin virka-apua pyytäneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiosta.

14. Direktiivin 76/308 6 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Viranomaisen, jolle pyyntö osoitetaan, on toimitettava avunantoa pyytävän viranomaisen pyynnöstä perinnän mahdollistavassa asiakirjassa tarkoitettujen saatavien perintä kotipaikkajäsenvaltiossa syntyneiden vastaavien saatavien perintään sovellettavien lakien, asetusten ja hallinnollisten määräysten mukaisesti.

2. Tätä varten kaikkia perintäpyynnön kohteena olevia saatavia on käsiteltävä viranomaisen, jolle pyyntö osoitetaan, kotipaikkajäsenvaltion saatavina, lukuun ottamatta tapauksia, joissa sovelletaan 12 artiklaa.”

15. Saman direktiivin 7 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Saatavaa koskevaan perintäpyyntöön, jonka avunantoa pyytävä viranomainen osoittaa toiselle viranomaiselle, on liitettävä virallinen tai oikeaksi todistettu jäljennös sellaisesta saatavan perinnän mahdollistavasta asiakirjasta, joka on annettu avunantoa pyytävän viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiossa, sekä tarvittaessa muut perintään tarvittavat asiakirjat alkuperäiskappaleina tai oikeaksi todistettuina jäljennöksinä.

2. Avunantoa pyytävä viranomainen voi laatia perintäpyynnön ainoastaan, jos:

a) saatavaa tai sen perinnän mahdollistavaa asiakirjaa ei ole riitautettu tämän viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiossa, lukuun ottamatta tapauksia, joihin sovelletaan 12 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa;

b) viranomainen on käynnistänyt kotipaikkajäsenvaltiossaan asianmukaisen perintämenettelyn, jota voidaan käyttää 1 kohdassa tarkoitetun asiakirjan perusteella, eivätkä nämä toimenpiteet johda koko saatavan maksuun.”

16. Saman direktiivin 8 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Saatavan perinnän täytäntöönpanon mahdollistava asiakirja on tunnustettava sellaisenaan, ja sitä on sen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiossa, jolle pyyntö on osoitettu, käsiteltävä ilman eri toimenpiteitä perinnän täytäntöönpanon mahdollistavana asiakirjana.

2. Sen estämättä, mitä 1 kohdassa säädetään, saatavan perinnän mahdollistava täytäntöönpanoasiakirja voidaan tarvittaessa ja sen viranomaisen, jolle pyyntö osoitetaan, kotipaikkajäsenvaltiossa voimassa olevien säännösten mukaisesti hyväksyä tai tunnustaa asiakirjaksi taikka täydentää tai korvata se sellaisella asiakirjalla, joka mahdollistaa täytäntöönpanon kyseisen jäsenvaltion alueella.

Jäsenvaltioiden on pyrittävä saattamaan asiakirjan hyväksymiseen, tunnustamiseen, täydentämiseen tai korvaamiseen liittyvät muodollisuudet päätökseen kolmen kuukauden kuluessa perintäpyynnön saapumisesta, lukuun ottamatta tapauksia, joihin sovelletaan kolmatta alakohtaa. Perintäpyyntöä ei voida torjua, jos asiakirja on muodoltaan asianmukainen. Viranomaisen, jolle pyyntö osoitetaan, on ilmoitettava avunantoa pyytävälle viranomaiselle syy kolmen kuukauden määräajan ylittämiseen.

Jos jonkin edellä tarkoitetun muodollisuuden täyttäminen antaa aiheen riitauttamiseen, joka koskee saatavaa ja/tai täytäntöönpanon mahdollistavaa, avunantoa pyytävän viranomaisen toimittamaa asiakirjaa, sovelletaan 12 artiklaa.”

17. Direktiivin 76/308 12 artiklan 1–3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jos henkilö, jota asia koskee, kiistää perintämenettelyn aikana saatavan tai avunantoa pyytävän viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiosta peräisin olevan asiakirjan, joka mahdollistaa saatavan perinnän, kyseisen henkilön on annettava asia avunantoa pyytävän viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion toimivaltaisen laitoksen ratkaistavaksi kyseisessä jäsenvaltiossa voimassa olevien säännösten mukaisesti. Avunantoa pyytävän viranomaisen on ilmoitettava tästä toimesta viranomaiselle, jolle pyyntö osoitetaan. Myös henkilö, jota asia koskee, voi ilmoittaa tästä toimesta viranomaiselle, jolle pyyntö osoitetaan.

2. Kun viranomainen, jolle pyyntö osoitetaan, on vastaanottanut 1 kohdassa tarkoitetun ilmoituksen joko avunantoa pyytävältä viranomaiselta tai henkilöltä, jota asia koskee, sen on keskeytettävä perintämenettely, kunnes toimivaltainen laitos tekee päätöksen asiassa, jollei avunantoa pyytävä viranomainen toisen alakohdan mukaisesti vaadi muuta. – –

Sen estämättä, mitä 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, avunantoa pyytävä viranomainen voi kotipaikkajäsenvaltionsa lakien, asetusten ja hallinnollisten käytäntöjen mukaisesti pyytää viranomaista, jolle pyyntö on osoitettu, perimään riitautetun saatavan, jos se on sallittua kyseisten lakien, asetusten ja hallinnollisten käytäntöjen mukaan. Jos riitautus ratkaistaan velallisen hyväksi, avunantoa pyytävä viranomainen on velvollinen maksamaan takaisin kaikki perityt määrät ja kaikki sen viranomaisen, jolle pyyntö osoitetaan, kotipaikkajäsenvaltion voimassa olevien lakien mukaiset korvaukset.

3. Kun kiistäminen koskee perintätoimenpiteitä, jotka on toteutettu sen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiossa, jolle pyyntö osoitetaan, asia on annettava tämän jäsenvaltion toimivaltaisen laitoksen ratkaistavaksi sen lakien ja asetusten mukaisesti.”

B Italian oikeus

18. Keskinäistä avunantoa valmisteverojen perinnässä säännellään Italiassa varsinkin keskinäisestä avunannosta [Euroopan maatalouden ohjaus- ja tukirahaston (EMOTR)] rahoitusjärjestelmään sekä maatalousmaksuihin, tulleihin, arvonlisäveroon ja joihinkin valmisteveroihin liittyvien saatavien perinnässä annetun direktiivin 2001/44 täytäntöönpanosta annetulla asetuksella nro 69 (decreto legislativo n. 69 del 9 aprile 2003, recante Attuazione della direttiva 2001/44/CE relativa all'assistenza reciproca in materia di recupero di crediti connessi al sistema di finanziamento del FEOGA, nonché ai prelievi agricoli, ai dazi doganali, all'IVA ed a talune accise)[4] (jäljempänä asetus nro 69/2003).

19. Asetuksen nro 69/2003 5 §:ssä, jonka otsikko on "Virka-apu saatavien perinnässä", säädetään seuraavaa:

"1. Talous- ja rahaministeriön on virka-apua pyytäneen viranomaisen pyynnöstä ja saamiensa täytäntöönpanoperusteiden nojalla suoritettava 1 §:ssä tarkoitettujen mainitun viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiossa syntyneiden saatavien perintä kotimaan alueella syntyneiden vastaavien saatavien perintään sovellettavan voimassa olevan lainsäädännön mukaisesti; kyseiset täytäntöönpanoperusteet, joilla on suora ja välitön täytäntöönpanokelpoisuus, rinnastetaan 29.9.1973 annetun tasavallan presidentin asetukseen nro 602 perustuviin asiakirjoihin.

2. Virka-apua pyytänyt viranomainen voi esittää perintäpyynnön ainoastaan:

a) jos saatavaa tai sen täytäntöönpanoperustetta ei ole riitautettu virka-apua pyytäneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiossa, ellei nimenomaisesti ole ilmoitettu aikomuksesta suorittaa perintä riitauttamistapauksessa

b) jos virka-apua pyytänyt viranomainen on pannut vireille kotipaikkajäsenvaltiossaan perintämenettelyt ja jos toteutetut toimenpiteet eivät johda saatavan täysimääräiseen maksuun.

3. Pyyntöön on sisällytettävä seuraavat tiedot:

a) nimi, liikenimi tai toiminimi, osoite tai kotipaikka ja kaikki muut tiedot, joista voi olla hyötyä luonnollisten henkilöiden, oikeushenkilöiden tai varallisuutta omistavien kolmansien velallisten tunnistamiseksi

b) nimi, osoite sekä kaikki muut virka-apua pyytäneen viranomaisen tunnistamisessa hyödylliset tiedot

c) täytäntöönpanoperuste, jonka nojalla perintää vaaditaan ja joka on annettu virka-apua pyytäneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiossa

d) saatavan luonne ja määrä sekä täsmennettävä velkapääoman, korkojen, mahdollisten seuraamusmaksujen, sakkojen ja kulujen yhteismäärä virka-apua pyytäneen viranomaisen ja pyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltioiden valuutoissa

e) päivämäärä, jona virka-apua pyytänyt viranomainen tai pyynnön vastaanottanut viranomainen on antanut täytäntöönpanoperusteen tiedoksi asianomaiselle

f) päivämäärä – josta lähtien – ja ajanjakso – jonka kuluessa – perintään voidaan ryhtyä virka-apua pyytäneessä jäsenvaltiossa voimassa olevien säännösten mukaisesti

4 GURI nro 87, 14.4.2003.

g) ilmoitus siitä, että saatavaa ja sen täytäntöönpanoperustetta ei ole riitautettu virka-apua pyytäneessä jäsenvaltiossa, tai ilmoitus nimenomaisesta aikomuksesta suorittaa perintä riitauttamistapauksessa. Pyyntöön on kaikissa tapauksissa liitettävä ilmoitus siitä, että virka-apua pyytäneessä jäsenvaltiossa on aloitettu perintämenettely ja ettei se johda saatavan täysimääräiseen maksamiseen

h) kaikki muut hyödylliset tiedot.

4. Virka-apua pyytäneen viranomaisen on toimitettava pyynnön vastaanottaneelle viranomaiselle kaikki perintäpyynnön perusteena olleet asiaa koskevat hyödylliset tiedot heti ne saatuaan.

5. Saatavan perintäpyyntöön on liitettävä alkuperäinen tai oikeaksi todettu jäljennös toisessa jäsenvaltiossa annetusta täytäntöönpanoperusteesta sekä kaikki muut saatavan perinnässä tarpeelliset asiakirjat. Pyyntöön, täytäntöönpanoperusteeseen ja muihin mahdollisiin asiakirjoihin on liitettävä italiankielinen käännös.

6. Velalliselle voidaan myöntää lykkäystä tai porrastusta velanmaksuun virka-apua pyytäneen viranomaisen kuulemisen jälkeen ja voimassa olevien kansallisten säännösten rajoissa ja niissä säädetyin edellytyksin. Viivästyskorkoja sovelletaan voimassa olevien kansallisten oikeussääntöjen mukaisesti, ja ne alkavat kulua perinnän täytäntöönpanoperusteen saapumisajankohdasta lukien. Velanmaksuun myönnetyn lykkäyksen tai porrastuksen perusteella mahdollisesti perityt korot tai viivästyskorot on maksettava virka-apua pyytäneelle viranomaiselle.

7. Talous- ja rahaministeriö perii saatavat velalliselta ja pidättää kaikki kansallisessa oikeusjärjestyksessä rinnastettaviin saataviin sovellettavaan perintämenettelyyn liittyvät kulut.

8. Tässä asetuksessa tarkoitettujen saatavien perintään sovelletaan soveltuvin osin 29.9.1973 annettuun tasavallan presidentin asetukseen (decreto del Presidente della Repubblica) nro 602, sellaisena kuin se on muutettuna, sekä 26.2.1999 annettuun asetukseen (decreto legislativo) nro 46, sellaisena kuin se on muutettuna, sisältyviä säännöksiä.

9. Jos saatavien perintä on erityisen vaikeaa, kulut ovat hyvin suuret tai liiketoimi on osa järjestäytyneen rikollisuuden torjuntaa, virka-apua pyytänyt viranomainen ja pyynnön vastaanottanut viranomainen voivat tapauskohtaisesti sopia erityisistä korvaustavoista.

10. Talous- ja rahaministeriö ilmoittaa virka-apua pyytäneelle viranomaiselle saatavien perintäpyynnön johdosta toteutetuista toimista.”

20. Asetuksen nro 69/2003 6 §:ssä, jonka otsikko on ”Saatavan riitauttaminen”, säädetään seuraavaa:

”1. Asianomaisen, joka aikoo riitauttaa saatavan tai virka-apua pyytäneessä jäsenvaltiossa annetun täytäntöönpanoperusteen, on saatettava asia toimivaltaisen elimen käsiteltäväksi mainitussa jäsenvaltiossa siellä voimassa olevien lakien mukaisesti; talous- ja rahaministeriö lykkää tällöin täytäntöönpanomenettelyä toimivaltaisen elimen päätökseen saakka saatuaan ilmoituksen siitä, että virka-apua pyytänyt viranomainen tai asianomainen on riitauttanut kyseisen asiakirjan, ellei virka-apua pyytänyt viranomainen ole itse esittänyt päinvastaista vaatimusta. Jos riitautettua saatavaa koskeva perintämenettely on kuitenkin pantu vireille virka-apua pyytäneen viranomaisen pyynnöstä ja riitauttamisen lopputulos on velalliselle myönteinen, virka-apua pyytänyt viranomainen on velvollinen palauttamaan perityn summan sekä kaikki muut maksetut summat Italian lainsäädännön mukaisesti. Jos riitauttamisesta annetaan ratkaisu tuomioistuimessa, jonka ratkaisu on virka-apua pyytäneelle viranomaiselle myönteinen ja mahdollistaa saatavan perinnän kyseisessä valtiossa, täytäntöönpanomenettely aloitetaan uudelleen mainitun ratkaisun perusteella.

2. Asianomaisen, joka aikoo riitauttaa täytäntöönpanotoimet, on saatettava asia toimivaltaisen elimen käsiteltäväksi kansallisen oikeusjärjestyksen säännösten mukaisesti.

3. Virka-apua pyytäneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltio on vastuussa pyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltioon nähden sellaisista toimista aiheutuneista kuluista ja menetyksistä, jotka on todettu perusteettomiksi saatavan olemassaolon tai virka-apua pyytäneen viranomaisen antaman täytäntöönpanoperusteen pätevyyden perusteella.”

II Pääasian tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

21. Silcompa myi vuosina 1995 ja 1996 etyylialkoholia Kreikkaan direktiivin 92/12 4 artiklan c alakohdassa tarkoitetun väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän mukaisesti. Ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle toimitetusta ja unionin tuomioistuimen kirjaamoon jätetystä asiakirja-aineistosta (jäljempänä kansallinen asiakirja-aineisto) ilmenee, että etyylialkoholia myytiin eräille kreikkalaisille yhtiöille välittäjän asemassa olleen luonnollisen henkilön kautta.

22. Ufficio Tecnico di Finanza di Reggio Emilian (Reggio Emilian tullitoimipaikan alainen tarkastusvirasto, Italia) tammikuussa 2000 tekemän tarkastuksen perusteella asiassa katsottiin selvitetyksi, että Kreikan tulli ei ollut koskaan saanut Silcompan lähettämiin etyylialkoholieriin tavanomaisina todistuksina liitettyjä hallinnollisia saateasiakirjoja ja että Silcompalta löytyneet saateasiakirjoihin liitetyt Korinttin tullitoimipaikan leimat olivat väärennettyjä. Tullivirasto antoi näin ollen tammikuussa 2000 kolme maksuunpanopäätöstä [5] maksamattomien valmisteverojen – yhteensä 6 296 495,47 euroa – perimiseksi. Silcompa nosti näistä maksuunpanopäätöksistä kanteen Tribunale di Bolognassa (Bolognan alioikeus), jonka Silcompalle myönteisistä ratkaisuista [6] tullivirasto valitti Corte d’Appello di Bolognaan (Bolognan ylioikeus, Italia).

23. Kansallisesta asiakirja-aineistosta ilmenee, että Kreikan tulliviranomainen pyysi huhtikuussa 2001 Silcompalta selvityksen väitteilleen saadakseen selvennystä Silcompan, välittäjän ja kreikkalaisten yhtiöiden välisistä liiketoimista. Silcompa vastasi pyyntöön, eivätkä Kreikan viranomaiset ottaneet enää tämän jälkeen yhteyttä.

24. Kreikan tulliviranomainen ilmoitti helmikuussa 2004 tullivirastolle, että Silcompan lähetyksiä kreikkalaiselle yritykselle pidettiin sääntöjenvastaisina. Reggio Emilian tullitoimipaikan alainen tarkastusvirasto antoi siten 27.3.2004 jälkiverotuspäätöksen nro 6/2004 [7], joka kattoi sekä tammikuussa 2000 annettuihin tämän ratkaisuehdotuksen 22 kohdassa mainittuihin maksuunpanopäätöksiin perustuneet Italian verosaatavat että 473 410,66 euron suuruisen ylimääräisen veronoikaisun, josta määrättiin edellä mainitun Kreikan viranomaisten ilmoituksen johdosta. Silcompa riitautti jälkiverotuspäätöksen nro 6/2004 Commissione tributaria Provinciale di Reggio Emiliassa (Reggio Emilian maakunnan verotuomioistuin, Italia). Menettely johti tulliviraston ja Silcompan välillä syyskuussa 2017 tehtyyn sovintoon (jäljempänä sovinto), jonka mukaan Silcompan oli maksettava yhteensä 1 554 181,23 euroa Italian viranomaisten vaatimina saatavina. [8]

5 Maksuunpanopäätökset nro 5/2000, nro 15/2000 ja nro 8/2000.

6 2.4.2010 ja 8.9.2010 annetut ratkaisut.

7 Italian hallituksen huomautusten 8–10 kohta.

8 Silcompa haki asetuksen nro 193/2016 (decreto legge n. 193/2016) 5 bis §:ään perustuvaa oikeusriidan ratkaisemista yksinkertaistetussa menettelyssä. Italian hallitus ilmoitti unionin tuomioistuimen sille esittämiin kysymyksiin antamassaan vastauksessa, että Silcompa oli maksanut sovinnossa mainitun summan kokonaisuudessaan.

25. Ateenan tulliviraston antoi tammikuussa 2005 samojen yhteisöluovutuksia koskeneiden liiketoimien osalta ”valmisteveron maksuunpanopäätöksiä”, jotka koskivat Silcompan niin sanotuille postilaatikkoyhtiölle toimittaman etyylialkoholin lainvastaista kulutukseen luovuttamista Kreikan alueella. Toteamus lainvastaisuudesta perustui ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa läsnä olleiden asianosaisten [9] lausuntojen mukaan aiempiin rikostutkimuksiin, jotka olivat johtaneet Kreikan alioikeudessa annettuun tuomioon, [10] jossa vahvistettiin asianomaisten tuotteiden saapuminen kreikkalaisille toimijoille sekä näiden tuotteiden sääntöjenvastainen luovuttaminen kulutukseen.

26. Kreikan veroviranomainen esitti 31.1.2005 direktiivin 76/308 7 artiklaan perustuvan virka-apupyynnön Italian tasavallalle 10 280 291,66 euron suuruisten valtion verosaatavien perimiseksi (jäljempänä Kreikan viranomaisten vaatimat saatavat).

27. Tulliviraston antoi 13.9.2005 asetuksen nro 69/2003 5 §:n nojalla Silcompalle tiedoksi kaksi maksuunpanopäätöstä, [11] joilla se pyysi Kreikan viranomaisten vaatimia saatavia vastaavien summien maksamista sovinnon perusteella. [12] Silcompa valitti näistä päätöksistä Commissione tributaria Provinciale di Romaan (Rooman maakunnallinen verotuomioistuin, Italia), joka jätti valituksen tutkimatta. [13] Silcompa valitti päätöksestä Commissione tributaria regionale di Romaan (Rooman alueellinen verotuomioistuin, Italia), joka puolestaan hyväksyi valituksen 22.4.2010 antamallaan tuomiolla [14] sillä perusteella, että Kreikan viranomaiset eivät olleet ilmoittaneet välttämättömistä ennakkotoimista ja että maksuunpanopäätösten perustelut olivat puutteelliset.

28. Tullivirasto teki näin ollen kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen ja esitti kolme valitusperustetta, joista ainoastaan toinen [15] ja kolmas [16] ovat ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan merkityksellisiä käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön kannalta.

29. Silcompa puolestaan vetoaa vastineessaan valmisteverovaatimusten pätemättömyyteen ja tukeutuu tässä yhteydessä siihen, että vaatimusten kohteena ovat tulliviraston jo aiemmin riitauttamat tosiseikat, tosiseikat ovat samat ja verosaatava yritetään periä kahteen kertaan.

30. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa edellä mainitusta kysymyksestä, että sekä Italian että Kreikan veroviranomainen katsoivat erillisissä ja toisistaan riippumattomissa päätöksissään, että rikkomus oli tapahtunut niiden valtion alueella. Kreikan viranomaisten vaatimat saatavat näyttävät perustuvan rikosoikeudelliseen tuomioon, kun taas Italian viranomaisten vaatimat saatavat perustuvat väärennetyiksi todettuihin hallinnollisiin saateasiakirjoihin. Valmisteverovaatimukset olisivat kuitenkin ”vaihtoehtoisia” siinä mielessä, että paikkoja, joissa rikkomus on tapahtunut, voi direktiivin 92/12 20 artiklan mukaan olla vain yksi, ja siten myös verovelvoitteita voi olla vain yksi.

9 Ks. ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle toimitettuun ja unionin tuomioistuimen kirjaamoon saapuneeseen asiakirjaan sisältyvä tulliviraston jättämä valituskirjelmä, s. 8.

10 Mainitun valituksen mukaan kyse on Ateenan alioikeuden ratkaisusta nro 98424/2001.

11 Maksuunpanopäätös RP 05/14 10 280 291,66 euron suuruiselle summalle sekä maksuunpanopäätös RP 05/12 64 218,25 euron suuruiselle summalle; molemmat päätökset on annettu 1.9.2005. Maksuunpanopäätösten antamispäivämäärät sisältyvät unionin tuomioistuimelle toimitettuun kansalliseen asiakirja-aineistoon.

12 Italian hallituksen mukaan näissä maksuunpanopäätöksissä mainitaan Pireuksen ja Ateenan antamat maksuunpanopäätökset.

13 Tuomio nro 501/41/07, 3.12.2007.

14 Tuomio nro 45/37/10.

15 Käsiteltävässä asiassa tullivirasto arvostelee toisessa valitusperusteessaan Rooman alueellista verotuomioistuinta siitä, että tämä oli rikkonut direktiivin 76/308 12 artiklaa sekä asetuksen nro 69/2003 6 §:ää. Tullivirasto korostaa tältä osin pääasiallisesti, että jäsenvaltioiden välisessä keskinäisessä avunannossa saatavaan ja täytäntönpanoperusteeseen liittyvät väitteet – etenkin väitteisiin siitä, että Kreikan viranomaiset eivät olleet ilmoittameet ennakkotoimista – on esitettävä saatavaa velkovassa kansallisessa viranomaisessa eli Kreikan toimivaltaisessa viranomaisessa.

16 Tullivirasto vetoaa kolmannessa valitusperusteessaan vuonna 2000 annetun lain nro 212 (legge n. 212 del 2000) 3 §:n rikkomiseen siltä osin, että Rooman alueellinen verotuomioistuin piti puutteellisina maksuunpanopäätöksen perusteluja, joissa ei ollut otettu huomioon Italiassa samaan aikaan vireille pantuja menettelyjä, jotka koskivat valmisteverojen perintää samoista liiketoimista. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii tässä kysymyksessä saamaan selvyyden siihen, voidaanko oikeusriidassa, joka koskee jäsenvaltioiden keskinäisen avunannon puitteissa vireille pantua valmisteverojen perintään liittyvää täytäntöönpanomenettelyä, tutkia mahdollista ”verosaatavan kahdentumista”, joka johtuu siitä, että sekä pyynnön esittänyt että pyynnön vastaanottanut jäsenvaltio ovat samanaikaisesti esittäneet samoihin verotettaviin tapahtumiin perustuneet vaatimukset.

31. Silcompa saattaisi siten joutua maksamaan samat summat kahteen kertaan valmisteveroina ja seuraamuksina, mikä puolestaan aiheuttaisi huomattavien summien vuoksi suuren taloudellisen rasitteen ja oikeudenkäyntikulujen kahdentumisen.

32. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että vaikka direktiivin 92/12 20 artiklan 4 kohdassa säädetään, että alun perin (toisessa jäsenvaltiossa) peritty valmistevero on tiettyjen edellytysten täyttyessä palautettava, jos myöhemmin voidaan määrittää, missä jäsenvaltiossa rikkomus on tapahtunut, saman säännöksen mukaan määritys on tehtävä ”kolmen vuoden kuluessa saateasiakirjan laatimisajankohdasta”; tämä määräaika on käsiteltävässä asiassa päättynyt jo kauan sitten.

33. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtiikin nyt sitä, onko direktiivin 92/12 20 artiklassa tarkoitettujen edellytysten – kuten sen, missä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut – täyttymistä kuitenkin mahdollista tutkia perinnän täytäntöönpanotoimia koskevassa direktiivin 76/308 12 artiklan 3 kohdassa tarkoitetussa menettelyssä – jolla virka-apupyyntö pannaan täytäntöön saman direktiivin 6 artiklan 1 kohdan perusteella – käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa, jossa saman vaatimuksen esittävät sekä virka-apua pyytäneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion (jäljempänä virka-apua pyytänyt jäsenvaltio) että pyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion (jäljempänä pyynnön vastaanottanut jäsenvaltio) elimet, kun näistä vaatimuksista on vireillä menettelyt jälkimmäisessä jäsenvaltiossa.

34. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan kyse on todentamisesta, joka ei näytä liittyvän valituksen kohteena olevaan velkaan tai ulkomaiseen täytäntöönpanoperusteeseen ja jolla ei aseteta niitä kyseenalaiseksi direktiivin 76/308 12 artiklan 1 kohdassa säädetyllä tavalla vaan joka sitä vastoin koskee avunpyyntöjen ja siten kaikkien täytäntöönpanotoimien laillisuuden edellytyksiä ja perustaa. Pääasia koskee saman tuomioistuimen mukaan yksistään kysymystä siitä, onko pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tekemällä arvioinnilla, joka koskee sen omaa oikeutta itse saatavaan, merkitystä yhteistyöjärjestelmän puitteissa tehtävän perinnän kannalta ja voidaanko tällaista seikkaa arvioida tuomioistuimissa.

35. Corte suprema di cassazione päätti tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko direktiivin [76/308] 12 artiklan 3 kohtaa suhteessa direktiivin [92/12] 20 artiklaan syytä tulkita siten, että perinnän täytäntöönpanotoimista vireille pannussa menettelyssä voidaan tutkia – ja jos voidaan, missä rajoissa – edellytystä, joka liittyy siihen, missä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus (tosiasiallinen kulutukseen luovuttaminen) on tosiasiallisesti tapahtunut, kun virka-apua pyytänyt valtio ja pyynnön vastaanottanut valtio ovat, kuten käsiteltävässä asiassa, kumpikin erikseen osoittaneet täysin samoja vientitoimia koskevan samanlaisen vaatimuksen verovelvolliselle ja kun pyynnön vastaanottaneessa valtiossa ovat samanaikaisesti vireillä sekä valtionsisäistä vaatimusta että perintää toisen valtion puolesta koskeva menettely ja kun tämä toteamus tarkoittaisi virka-apupyynnön hylkäämistä ja siten kaikista täytäntöönpanotoimista kieltäytymistä?”

III Menettely unionin tuomioistuimessa

36. Kirjallisia kysymyksiä ovat esittäneet Italian, Espanjan ja Ruotsin hallitukset sekä Euroopan komissio.

37. Unionin tuomioistuin lähetti 22.10.2019 ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle pääasian tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja koskevan tietopyynnön.

38. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vastasi unionin tuomioistuimelle 18.12.2019 päivätyssä ja unionin tuomioistuimeen 31.12.2019 saapuneessa vastauksessaan.

39. Istunto, joka oli tarkoitus pitää 26.3.2020 asianosaisten kuulemiseksi, peruttiin Covid-19-virukseen liittyvän terveyskriisin vuoksi ja korvattiin 1.4.2020 tehdyllä päätöksellä esitetyillä kysymyksillä, jotka annettiin tiedoksi osapuolille kirjallisen vastauksen esittämistä varten. Italian, Espanjan ja Ruotsin hallitukset sekä komissio vastasivat kysymyksiin unionin tuomioistuimen asettamassa määräajassa.

IV Asian arviointi

A Ennakkoratkaisukysymyksen laajuus

40. Aluksi on syytä muistaa, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan unionin tuomioistuimen tehtävänä on kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen välille SEUT 267 artiklan perusteella perustetun yhteistyömenettelyn puitteissa antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllinen vastaus, jonka perusteella kansallinen tuomioistuin voi ratkaista siinä vireillä olevan asian, ja tämän vuoksi unionin tuomioistuimen on tarvittaessa muotoiltava sille esitetty kysymys uudelleen.[17]

41. Käsiteltävässä asiassa Italian tuomioistuimissa on vireillä kaksi menettelyä, jotka koskevat samoihin valmisteveron alaisiin liiketoimiin liittyvien, sekä Italian että Kreikan viranomaisten vaatimien kahden verosaatavan perintää. Yhtäältä Italian viranomaisten vaatima saatava perustuu tulliviraston tammikuussa 2000 tekemään havaintoon, jonka mukaan Kreikkaan lähetetyt tuotteet eivät koskaan saapuneet Kreikan tulliin ja saateasiakirjoihin merkityt kyseisiin tuotteisiin liittyvät Kreikan tullitoimipaikan leimat olivat väärennettyjä. Toisaalta Kreikan viranomaisten vaatimien saatavien perusteena on näiden viranomaisten toteamus siitä, että kyseisten tuotteiden tosiasiallinen kulutukseen luovuttaminen Kreikan alueella oli todennäköisesti tapahtunut sääntöjenvastaisesti. Tämän toteamuksen perusteella Kreikan viranomaiset lähettivät tammikuussa 2005 tullivirastolle saatavia koskeneita perintäpyyntöjä direktiivin 76/308 kansallisten täytäntöönpanosäännösten mukaisesti.

42. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymyksellä pyritään saamaan selville, voiko pyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion tuomioistuin, jonka käsiteltäväksi on saatettu saatavan perinnän täytäntöönpanotoimenpiteitä koskeva direktiivin 76/308 12 artiklan 3 kohdan nojalla nostettu kanne, tutkia direktiivin 92/12 20 artiklan soveltamisedellytyksiä, jotka liittyvät siihen, missä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut, jos mainittu täytäntöönpano johtaa siihen, että asianomaiselta yhtiöltä peritään valmistevero samoista tuotteista kahteen kertaan.[18]

43. Ennakkoratkaisupyynnöstä ja kysymyksiin 18.12.2019 annetusta vastauksesta[19] ilmenee, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii Italiassa direktiivin 76/308 nojalla aloitetun perintämenettelyn perusteena olleen toimen perustelujen riittävyyttä sekä tarvetta arvioida valmisteverosaatavan kahdentumista.

44. Näin ollen on syytä ymmärtää asia niin, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään pääasiallisesti, onko direktiivin 76/308 12 artiklan 3 kohtaa, kun sitä luetaan yhdessä direktiivin 92/12 20 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä sille, että pyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion tuomioistuin tutkii, johtaako kyseiselle

17 Tuomio 25.7.2018, Dyson (C–632/16, EU:C:2018:599, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Komission tavoin on aiheellista panna merkille, että pääasian kohteena oleviin maksuunpanopäätöksiin liittyviä hallinnollisia menettelyjä ei voida pitää ”rinnakkaisina” (ennakkoratkaisupyynnön 13 kohta), koska mainitut päätökset annettiin tiedoksi viisi vuotta sen jälkeen, kun Silcompalle oli vuonna 2000 lähetetty Italian saataviin perustuneet maksuunpanopäätökset. Italian oikeuden mukaisesti toteutettavia muodollisuuksia lukuun ottamatta Italian saataviin liittyvä oikeudenkäynti on ilmeisesti päätetty, sillä Silcompa on maksanut kaikki saatavat sovinnon nojalla (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 24 kohta).

19 Ks. erityisesti 5 kohta.

viranomaiselle direktiivin 92/12 6 artiklan nojalla esitettyjen valmisteverosaatavien perintää koskevien pyyntöjen täyttäminen siihen, että yhtiötä verotetaan kaksi kertaa samoista liiketoimista ja samoista tuotteista, koska mainittu viranomainen on jo itse perinyt näihin liiketoimiin liittyvän saatavan, josta on vireillä oikeudenkäyntimenettely mainitussa jäsenvaltiossa.

45. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämän kysymyksen ydin on siinä, että valmisteverot on mahdollisesti peritty kahteen kertaan eli sekä asianomaisten tuotteiden lähtöjäsenvaltiossa että niiden määräjäsenvaltiossa. Tästä syystä on syytä aloittaa arviointi direktiiviin 92/12 sisältyvistä säännöistä sekä muistuttaa etenkin tietyistä mainitussa direktiivissä tarkoitetuista valmisteverosaatavan syntymistä koskevista säännöksistä (B osasto). Vaikka direktiivissä 92/12 tavallaan annetaan aineellisia säännöksiä oikeudesta periä valmisteveroja, tämän oikeuden *käyttöä* säännellään menettelysääntöjen mukaan erityisesti direktiivillä 76/308 (C osasto).

B Direktiivin 92/12 mukainen valmisteverosaatavan syntyminen

46. Direktiivillä 92/12 pyritään sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan turvaamiseksi[20] yhdenmukaistamaan valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapitoa, siirtoa ja valvontaa koskevia aineellisia säännöksiä erityisesti sen varmistamiseksi, että valmisteverosaatavan syntyedellytykset ovat samat kaikissa jäsenvaltioissa. Yhdenmukaistaminen merkitsee lähtökohtaisesti sitä, että jäsenvaltioiden välisissä suhteissa voidaan luopua kaksinkertaisesta verotuksesta.[21] Tähän tavoitteeseen liittyvät myös mainitun direktiivin 6 ja 20 artikla, joissa säädetään valmisteverosaatavan syntymiseen liittyvistä yleisistä ja erityisistä säännöistä. Kyseisen tavoitteen toteutuminen voi kuitenkin vaarantua, jos Kreikan ja Italian viranomaiset katsotaan nyt käsiteltävässä asiassa toimivaltaisiksi perimään valmisteverot samasta liiketoimesta.

1. Valmisteverosaatavan syntymiseen liittyviä yleisiä huomioita

47. On aiheellista huomata yhtäältä, että direktiivin 92/12 5 artiklan 1 kohdan mukaan mainitussa direktiivissä tarkoitettu verotettava tapahtuma toteutuu, kun unionin alueella tuotetaan valmisteveron alaisia tuotteita tai kun niitä tuodaan unionin alueelle. Toisaalta kulutusverojen yhteydessä verosaatavan on synnyttävä mahdollisimman lähellä loppukuluttajaa.[22] Tässä tarkoituksessa direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään, että valmisteveron alaisia tuotteita, kuten alkoholia, koskeva valmisteverosaatava syntyy erityisesti silloin, kun kyseisiä tuotteita luovutetaan kulutukseen.[23]

48. Verotettavan tapahtuman toteutumisen ja valmisteverosaatavan syntymisen välillä kuluu yleensä tietty aika. Direktiivin 92/12 4 artiklan c alakohdassa tarkoitettua väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää sovelletaan juuri tänä aikana etenkin väliaikaisesti valmisteverottomien tuotteiden valmistukseen sovellettavana verojärjestelmänä.[24] Käsiteltävässä asiassa kyseessä oleviin tuotteisiin

20 Ks. mm. direktiivin 92/12 johdanto-osan neljäs perustelukappale; ks. lisäksi tuomio 2.4.1998, EMU Tabac ym. (C-296/95, EU:C:1998:152, 22 kohta); tuomio 5.4.2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, 39 kohta) sekä tuomio 29.4.2004, komissio v. Saksa (C-240/01, EU:C:2004:251, 36 kohta).

21 Tuomio 30.5.2013, Scandic Distilleries (C-663/11, EU:C:2013:347, 22 ja 23 kohta); tuomio 3.7.2014, Gross (C-165/13, EU:C:2014:2042, 17 kohta) ja tuomio 5.3.2015, Prankl (C-175/14, EU:C:2015:142, 20 kohta). Kaksinkertaisen verotuksen poistamisen tavoite käy ilmi myös direktiivin 92/12 8 artiklasta, jolla yksityiset oikeutetaan tietyin edellytyksin kuljettamaan tavaroita verottomasti toiseen jäsenvaltioon, sekä saman direktiivin 22 artiklasta, jossa säädetään valmisteverojen palautuksesta lähtöjäsenvaltiolle mainitun direktiivin 7 ja 10 artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa.

22 Ks. direktiivin 92/12 perusteena olevien periaatteiden osalta julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614). Ks. lisäksi oikeuskirjallisuudesta Berlin, D., *Politique fiscale, Commentaire J. Mégret*, osa I, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012.

23 Kuten komissio painottaa, tuotteiden kulutukseen luovuttaminen on syytä erottaa tuotteiden kulutuksesta.

24 Tuomio 5.4.2001, Van de Water (C-325/99, EU:C:2001:201, 31 kohta).

sovellettu järjestelmä johtaa valmisteverosaatavan syntymiseen vasta silloin, kun tuotteet poistetaan kyseisestä järjestelmästä ja luovutetaan kulutukseen. Mainittuun järjestelmään kuuluviin tuotteisiin liittyvät valmisteverosaatavat eivät siten ole vielä syntyneet, vaikka verotettava tapahtuma on jo toteutunut. [25]

49. Direktiivin 92/12 4 artiklan b alakohdasta ja 11 artiklan 2 kohdasta voidaan johtaa yleinen sääntö, jonka mukaan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään kuuluvien valmisteveron alaisten tuotteiden valmistus, jalostus ja hallussapito voi tapahtua ainoastaan sen jäsenvaltion asianmukaisesti sallimassa verottomassa varastossa, jonka alueella kyseiset tuotteet sijaitsevat. Saman direktiivin 15 artiklan mukaan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään kuuluvien valmisteveron alaisten tuotteiden siirto voi toteutua ainoastaan verottomien varastojen välillä, ja valtuutetulla varastonpitäjällä on keskeinen rooli tuotteiden siirtoon liittyvässä menettelyssä. [26]

50. Direktiivin 92/12 säännöksissä kokonaisuutena miellettynä säädetään siis sellaisten tuotteiden yhtenäisestä järjestelmästä, joista jäsenvaltiot perivät valmisteveroa ja jonka perustana olevan periaatteen mukaan valmisteverosaatava syntyy vain kerran. Valmisteveron alaisten tuotteiden hallussapitoa, siirtoa ja valvontaa koskevien sääntöjen noudattaminen on välttämätön edellytys direktiivin 92/12 tavoitteiden toteuttamiseksi Näitä sääntöjä ei kuitenkaan käytännössä välttämättä tunneta, mistä syystä lainsäätäjä on antanut direktiiviin 92/12 sisältyviä erityisiä säännöksiä.

2. Direktiivin 92/12 20 artiklan soveltamisala

51. Petoksille alttiimpia tapauksia ovat oikeuskirjallisuuden mukaan etenkin ne, joissa rikkomus tai sääntöjenvastaisuus tapahtuu väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään kuuluvien tuotteiden siirrossa. [27] Koska rikkomus tai sääntöjenvastaisuus voi tapahtua kaikissa niissä valtioissa, joissa tuotteita siirretään, direktiivin 92/12 20 artiklalla pyritään estämään toimivaltaristiriitoja niiden jäsenvaltioiden välillä, jotka aikovat verottaa rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden kohteena olleita tuotteita. [28] Unionin tuomioistuin onkin katsonut aiemmassa tuomiossaan, että mainitulla säännöksellä osoitetaan jäsenvaltio, joka on yksin toimivaltainen perimään valmisteveroja silloin, kun tuotteiden siirron aikana on tapahtunut sääntöjenvastaisuus tai rikkomus, eli jos tuotteet on esimerkiksi otettu sääntöjenvastaisesti pois väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä. [29]

52. Direktiivin 92/12 20 artiklan 1 ja 2 kohdassa viitataan tarkemmin sanoen tilanteeseen, jossa rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut tuotteiden *siirron aikana*. Artiklan 1 kohta koskee erityisesti tilannetta, jossa tiedetään, missä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut, kun taas 2 kohta koskee tilannetta, jossa rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on todettu voimatta osoittaa, missä se on tapahtunut. Tällöin rikkomuksen katsotaan tapahtuneen siinä jäsenvaltiossa, jossa se todettiin. [30]

25 Tuomio 12.12.2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751,42 kohta), tuomio 29.4.2010, Dansk Transport og Logistik (C-230/08, EU:C:2010:231, 78 kohta) ja tuomio 28.1.2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62, 22 kohta).

26 Ks. tuomio 2.6.2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, 31 ja 32 kohta) siltä osin kuin on kyse direktiivillä 92/12 käyttöön otetusta vastuujärjestelmästä, joka koskee valmisteveron alaisten ja väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään kuuluvien tuotteiden siirtoon liittyviä riskejä. Valtuutettu varastonpitäjä on siten osoitettu veronmaksuvelvolliseksi valmisteverojen maksamisessa, kun tuotteiden siirron aikana on tapahtunut verosaatavan synnyttänyt rikkomus tai sääntöjenvastaisuus.

27 Ks. tältä osin Berlin, D., *Jurisclasseur Europe Traité*, fascicule nro 1650, "Fiscalité indirecte", 1.1.2016, 56 kohta.

28 Julkisasiamies Mischon ratkaisuehdotus Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:209, 74 kohta).

29 Tuomio 12.12.2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, 43 kohta) ja tuomio 13.12.2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788, 44 kohta).

30 Mainittu tulkinta on ristiriidassa direktiivin 2008/118 niiden valmistelutöiden kanssa, joissa selostetaan direktiivin 92/12 20 artiklan logiikkaa. Ks. ehdotus neuvoston direktiiviksi valmisteveroa koskevasta yleisestä järjestelmästä (KOM/2008/0078 lopullinen).

53. Direktiivin 92/12 20 artiklan 3 kohdassa taas täsmennetään, että jos valmisteveron alaiset tuotteet eivät saavu määräpaikkaan ja jos on mahdotonta osoittaa, missä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut, sen on katsottava tapahtuneen lähtöjäsenvaltiossa, joka on näin ollen toimivaltainen perimään valmisteverot.[31] Mainitulla säännöksellä säännellään siten tilanteita, joissa asianomaiset tuotteet eivät saavu määräpaikkaansa. Tällöin lähtöjäsenvaltio todetaan toimivaltaiseksi.

54. Edellä mainitut olettamat sisältyvät direktiivin 92/12 20 artiklan 2 ja 3 kohtaan, ja 20 artiklan 4 kohdassa puolestaan säädetään ”oikaisevasta” järjestelmästä siltä varalta, että olettama ei ole enää sovellettavissa sellaisten tosiseikkojen vuoksi, joilla voidaan näyttää toteen muun kuin mainitun olettaman perusteella osoitetun jäsenvaltion toimivalta. Tässä tarkoituksessa mainitussa 4 kohdassa säädetään, että jos kolmen vuoden kuluessa saateasiakirjan antamisajankohdasta voidaan määrittää, missä jäsenvaltiossa rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut,[32] valmisteveron perintä kuuluu tälle jäsenvaltiolle.

55. Edellä mainituista direktiivin 92/12 säännöksistä voidaan niitä yhdessä tulkitsemalla tehdä useita päätelmiä. Ensinnäkin valmisteverosaatava syntyy sekä tuotteiden kulutukseen luovutuksen yhteydessä että silloin, kun ne poistetaan – myös jos poistaminen on tapahtunut sääntöjenvastaisesti – väliaikaisen verottomuuden järjestelmästä. Julkisasiamies Colomer onkin tähdentänyt seuraavaa: ”Jos toiminta, jonka perusteella valmisteverovelvollisuus syntyy (maahantuonti ja valmistus), tapahtuu väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän ulkopuolella tai jos tätä järjestelmää lakataan soveltamasta muuna kuin kulutukseen luovuttamisajankohtana, [unionin] yhteisön lainsäätäjä pitää näitä tilanteita kulutukseen luovuttamisina ja katsoo tästä syystä niiden aiheuttavan [valmisteverosaatavan syntymisen], jotta voitaisiin estää se, etteivät valmisteveron alaiset tavarat vältä verotukselta.”[33]

56. Toiseksi siitä, että valmisteveron alaiset tuotteet voidaan luovuttaa kulutukseen vain kerran, voidaan päätellä, että myös tuotteita siirrettäessä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus voi tapahtua vain yhdessä paikassa. Tätä päätelmää tukee se, että tuotteiden siirron aikana havaittu rikkomus tai sääntöjenvastaisuus rinnastetaan niiden kulutukseen luovutukseen, sekä se, että direktiivin 92/12 20 artiklan 4 kohtaan sisältyy niin sanottu ”oikaiseva järjestelmä”. Vaikka siis samojen valmisteveron alaisten tuotteiden siirrossa voi käytännössä tapahtua useita peräkkäisiä rikkomuksia tai sääntöjenvastaisuuksia eri jäsenvaltioissa (useiden rikkomusten tai sääntöjenvastaisuuksien tilanne), vain ensimmäisellä rikkomuksella tai sääntöjenvastaisuudella eli sillä, joka johti tuotteiden poistumiseen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä tuotteiden siirron aikana, on mainitun direktiivin 20 artiklassa tarkoitettu oikeudellinen arvo, koska tämänkaltainen rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on hyvin todennäköisesti johtanut tuotteiden kulutukseen luovuttamiseen.

3. Direktiivin 92/12 20 artiklan 4 kohtaan sisältyvä niin sanottu oikaiseva järjestelmä

57. Direktiivin 92/12 20 artiklan 4 kohdassa säädetään niin sanotusta oikaisevasta järjestelmästä, jonka mukaan on niin, että jos kolmen vuoden kuluessa *saateasiakirjan laatimisajankohdasta*[34] voidaan määrittää, missä jäsenvaltiossa rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut, tämän jäsenvaltion on perittävä valmistevero tavaroiden lähetysajankohtana voimassa olleen valmisteveron määrän mukaisena. Tällöin alun perin peritty valmistevero on palautettava, jos se osoitetaan

31 Tuomio 12.12.2002, Cipriani (C-395/00, EU:C:2002:751, 47 kohta).

32 Unionin tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että yksityisillä on oikeus saada takaisin jäsenvaltioissa unionin säännösten vastaisesti perityt verot. Tämä oikeus perustuu unionin oikeussäännöillä yksityisille annettuihin oikeuksiin – sellaisina kuin unionin tuomioistuin on niitä tulkinnut – ja täydentää niitä. Asianomaisilla jäsenvaltioilla on siten lähtökohtaisesti velvollisuus palauttaa unionin oikeuden vastaisesti perityt verot (tuomio 2.10.2003, Weber’s Wine World ym., C-147/01, EU:C:2003:533, 93 kohta oikeuskäyntiviittauksineen).

33 Julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin ratkaisuehdotus Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614, ratkaisuehdotuksen 38 kohta).

34 Direktiivin 92/12 19 artiklassa säädetään tältä osin, että hallinnollinen asiakirja on toimitettava neljänä kappaleena, joita ovat: lähettäjälle jäävä kappale, vastaanottajan kappale, väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän päättämistä varten lähettäjälle palautettava kappale sekä määräjäsenvaltion toimivaltaisille viranomaisille tarkoitettu kappale. Hallinnollinen asiakirja laaditaan siis tuotteiden lähettämisajankohtana.

kannetuksi. Direktiivin 92/12 20 artiklan 1–3 kohtaan sisältyvät edellä tarkastellut olettamat, ja saman artiklan 4 kohtaan sisältyy mekanismi, joka kattaa tapaukset, joissa todellinen tilanne mahdollisesti eroaisi oletetusta tilanteesta. Tällaista mekanismia voidaan oikeusvarmuuden periaatteen vuoksi soveltaa kuitenkin vain kolmen vuoden ajan hallinnollisen asiakirjan laatimisajankohdasta.

58. Edellä mainitussa säännöksessä säädetään näin ollen kahdesta kumulatiivisesta edellytyksestä, joita ovat rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden tapahtuminen muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa valmistevero on maksettu, sekä kolmen vuoden määräajasta, joka lasketaan hallinnollisen saateasiakirjan laatimisajankohdasta. Direktiivin 92/12 20 artiklan 4 kohdan yleisestä rakenteesta seuraa siis, että tämän määräajan noudattamista voidaan tutkia vain siinä tapauksessa, että voidaan määrittää jäsenvaltio, jossa rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut, ja kun tämä jäsenvaltio on eri kuin alun perin määritetty jäsenvaltio.

4. Edellä selostettujen periaatteiden soveltaminen käsiteltävään asiaan

59. Heti alkuun on syytä korostaa yhtäältä, että Italian ja Kreikan viranomaisten toimivallan tutkimista vaikeuttaa se, että ennakkoratkaisupyyntö sisältää vain vähän tietoja tosiseikoista ja oikeudellisesta tilanteesta. Täsmällisten tietojen puuttuessa ei toisaalta voida osoittaa sellaista konkreettista tulkintaongelmaa, joka voitaisiin nostaa esiin direktiiviin 92/12 yhteydessä. Vaikka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on tehdä tosiseikkoja koskevat tarpeelliset varmistukset ja soveltaa niitä käsiteltävään asiaan, unionin tuomioistuimen tehtävänä on kuitenkin tulkita unionin oikeutta ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien tosiseikkojen ja oikeudellisen tilanteen valossa voidakseen antaa viimeksi mainitulle tuomioistuimelle vireillä olevan asian ratkaisemisen kannalta hyödylliset tiedot.[35]

60. On syytä muistaa yhtäältä, että Italian viranomaisten vaatimia edellä 22 kohdassa mainittuja saatavia koskevien asioiden osalta ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että tullivirasto katsoi, että rikkomus tai sääntöjenvastaisuus syntyi siitä, että väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää ei ollut päätetty, sillä Silcompan asianomaisten tuotteiden lähetyksiin liittämät hallinnolliset saateasiakirjat olivat väärennettyjä, koska niihin oli kiinnitetty väärennetty Kreikan tullin leima. Italian viranomainen rinnasti täten hallinnollisten saateasiakirjojen väärentämisen Italiassa tapahtuneeseen rikkomukseen tai sääntöjenvastaisuuteen ja siten tuotteiden sääntöjenvastaiseen poistamiseen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä, ja tämän perusteella valmisteverosaatava syntyi tämän viranomaisen mukaan Italiassa.[36] Tullivirasto antoi siten tammikuussa 2000 tiedoksi valmisteverojen maksuunpanopäätökset. Toisaalta Kreikan viranomaisten vaatimia pääasiassa riitautetun maksuunpanopäätöksen perusteena olleita saatavia (jotka mainitaan tämän ratkaisuehdotuksen 26 ja 27 kohdassa) koskeneiden asioiden osalta on aiheellista olettaa, että Kreikan viranomaiset ovat hyvin todennäköisesti perustaneet toimivaltansa direktiivin 92/12 6 artiklan 1 kohdan a alakohtaan, koska tuotteet oli luovutettu kulutukseen sääntöjenvastaisesti Kreikassa. Tämä tosin on seikka, jonka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on vielä tutkittava.[37]

61. Edellä esitetystä seuraa, että koska Italian viranomaiset ovat todenneet, että Silcompan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän nojalla lähettämät tuotteet eivät olleet saapuneet määräpaikkaansa Kreikkaan ja että niihin liitetyt hallinnolliset saateasiakirjat olivat väärennettyjä, kyseiset tuotteet eivät enää kuuluneet mainitun järjestelmän piiriin direktiivin 92/12 20 artiklassa tarkoitetulla tavalla, koska

35 Tuomio 9.11.2006, Chateignier (C–346/05, EU:C:2006:711, 22 kohta).

36 Unionin tuomioistuimelle toimitetussa asiakirja-aineistossa ei kuitenkaan täsmennetä, mihin direktiivin 92/12 säännökseen perustui näkemys siitä, että valmisteverosaatava oli syntynyt Italiassa. Koska direktiivin 92/12 20 artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan valtuutettu varastonpitäjä vastaa valmisteveron maksamisesta silloin, kun väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään kuuluvien tuotteiden siirrossa on tapahtunut sääntöjenvastaisuus tai rikkomus, on syytä olettaa, että käsiteltävässä asiassa on sovellettu juuri tätä säännöstä.

37 Pitää paikkansa, että ennakkoratkaisupyyntö ei ole täsmällinen Kreikan viranomaisten soveltamien direktiivin 92/12 säännösten osalta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen onkin tarkistettava tämä asia.

valmisteveron alaisten tuotteiden siirrossa oli tapahtunut rikkomus tai sääntöjenvastaisuus. Tullivirasto oli siten ilmeisesti mainitun artiklan 1 kohdan mukaan oikeutettu perimään verosaatavan asiaa koskevien kansallisten oikeussääntöjen nojalla. Kuten edellä on jo selostettu, direktiivin 92/12 20 artiklan yleinen rakenne perustuu kokonaisuutena tarkasteltuna käsitykseen, jonka mukaan väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmän piiriin kuuluvien tuotteiden siirrossa tapahtunut rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on rinnastettavissa näiden tuotteiden kulutukseen luovuttamiseen, joka voi tapahtua vain kerran samojen tuotteiden osalta. Tullivirasto hyväksyi tästä säännöstä huolimatta vuonna 2005 virka-apupyynnön, jonka Kreikan viranomaiset esittivät periäkseen vaatimansa valmisteverot samalta yhtiöltä ja samoista tuotteista.

62. Unionin tuomioistuimella ei kuitenkaan käsiteltävässä asiassa ole tiedossaan yhtään konkreettista seikkaa, jonka perusteella se voisi arvioida rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden mahdollista tapahtumista muussa jäsenvaltiossa kuin Italiassa. Silcompan lähettämän etyylialkoholin lainvastaista myyntiä Kreikassa, mikä johti rikosoikeudellisten menettelyjen vireillepanoon Kreikassa, on toki pidettävä asianomaisiin tuotteisiin kohdistuneena rikkomuksena tai sääntöjenvastaisuutena, mutta se on pääasian tosiseikkojen ja direktiivin 92/12 yleisen rakenteen valossa vain seurausta Italiassa jo aiemmin tapahtuneesta rikkomuksesta tai sääntöjenvastaisuudesta.

63. Kun siis otetaan huomioon, että jäsenvaltion määrittäminen kuuluu edellä mainituille viranomaisille tai tuomioistuimille, direktiivin 92/12 20 artiklan 4 kohtaan sisältyvän toisen edellytyksen tarkastelulla – siis kysymyksellä siitä, mistä ajankohdasta alkaen edellä mainittu kolmen vuoden määräaika alkaa kulua mainittuun säännökseen sisältyvän ”oikaisevan mekanismin” mukaan – ei mielestäni ole merkitystä käsiteltävän ennakkoratkaisumenettelyn yhteydessä. Kuten näet olen jo edellä maininnut, kyseistä määräaikaa olisi tarkasteltava ainoastaan siinä tapauksessa, että jäsenvaltio, jossa rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut, on voitu määrittää ja tämä jäsenvaltio ei ole sama kuin alun perin määritetty jäsenvaltio, mikä käsiteltävässä pääasiassa ei ilmeisesti ole tilanne.

64. Tässä yhteydessä herää kysymys siitä, voiko ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tuomioistuimena tutkia – ja miten –, onko valmisteverosaatavat mahdollisesti peritty kahteen kertaan kahden eri jäsenvaltion viranomaisten toimesta.

C Keskinäisestä avunannosta annetun direktiivin 76/308 tarkastelu

1. Tarkastelun oikeudellinen kehys

65. Yrityksillä on sisämarkkinoiden luomisen ansiosta mahdollisuus hyödyntää täysimääräisesti sisämarkkinoiden muodostamaa talousaluetta, kun taas kansallisille veroviranomaisille, joille rajat ovat yhä olemassa, on jo 1970-luvulta alkaen tarjoutunut mahdollisuus hyödyntää oikeudellisia apuvälineitä tehokkuuden parantamiseksi verokysymyksissä.[38] Direktiivillä 76/308 pyritään siten soveltamaan keskinäisen luottamuksen periaatetta siten, että helpotetaan saatavien perintää jäsenvaltioiden välillä.[39] Mainitulla direktiivillä käyttöön otetun keskinäisen avunannon järjestelmän soveltaminen edellyttää siten luottamusta kansallisten viranomaisten välillä.[40]

38 Berlin, D., ”Synthèse – Droit fiscal de l’Union européenne”, JurisClasseur Europe Traité, 1.5.2019, 49 kohta.

39 Ks. Michel, V., ”Juridiction compétente pour le contrôle des mesures de recouvrement”, *Revue Europe*, nro 3, maaliskuu 2010, selitys nro 109, sekä Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l’Union européenne*, Bruylant, 2016, 479 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

40 Ks. tuomio 26.4.2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, 40 ja 41 kohta).

66. Direktiivissä 76/308 säädetään yhtäältä kolmesta erillisestä ja erityisestä keskinäisen avunannon muodosta, joita pyynnön vastaanottaneen viranomaisen on tarjottava virka-apua pyytäneen viranomaisen pyynnöstä. Näitä ovat: tietojensaantipyyntö,[41] pyyntö antaa virka-apua pyytäneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiosta peräisin olevaan saatavaan liittyvät asiakirjat tiedoksi asiakirjojen vastaanottajalle[42] sekä saatavien täytäntöönpanoperusteen mukaisten saatavien perintää koskeva pyyntö.[43] Direktiiviin 76/308 sisältyy toisaalta erityisiä säännöksiä, jotka koskevat virka-apua pyytäneen jäsenvaltion ja pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion välisen toimivallan määräytymistä. Pääasia koskee virka-apupyyntöä perintäasiassa, koska Kreikan viranomaiset esittivät tullivirastolle tällaisen pyynnön.

a) Direktiivin 76/308 12 artiklaan perustuva toimivallan jako

67. Direktiivin 76/308 12 artiklassa säädetään virka-apua pyytäneen jäsenvaltion elinten ja pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion elinten toimivallan jaosta saatavia, täytäntöönpanoperusteita tai täytäntöönpanotoimenpiteitä koskevien riita-asioiden käsittelyssä. Jäsenvaltion toimivaltaisen elimen, jonka puoleen asianosaisen on näissä asioissa käännyttävä, riippuu siitä, koskeeko väite yhtäältä saatavaa tai täytäntöönpanoperustetta vai toisaalta perintätoimenpiteitä. Kuten julkisasiamies Bobek on todennut, direktiivin 76/308 jälkeen annetussa direktiivissä 2010/24 säädetään lex auctoritatis -periaatteen soveltamisesta pääsääntönä niin, että sen mukaan jäsenvaltion viranomaisten toteuttamiin toimiin sovelletaan tämän kyseisen jäsenvaltion lakia (ja siten myös toimien pätevyyttä arvioidaan tämän lain valossa).[44] Näin ollen kunkin jäsenvaltion toimivaltainen elin tutkii mainitun lain valossa ainoastaan kyseisen jäsenvaltion viranomaisten toteuttaminen toimien tai toimenpiteiden lainmukaisuutta.[45]

68. Direktiivin 76/308 12 artiklan 1 kohdassa siis säädetään, että kun saatava tai sen täytäntöönpanoperuste on riitautettu perintämenettelyn kuluessa, kanne on nostettava virka-apua pyytäneen jäsenvaltion toimivaltaisessa elimessä. Jos taas riitauttaminen koskee pyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion toteuttamia perintätoimenpiteitä, kanne on direktiivin 76/308 12 artiklan 3 kohdan nojalla nostettava tämän jäsenvaltion toimivaltaisessa elimessä.[46]

69. Jotta voidaan varmistaa, että asianomaisella on takaisinperintämenettelyn kuluessa täysimääräinen oikeus saatavan tai täytäntöönpanoperusteen riitauttamiseen, direktiivin 76/308 12 artiklan 2 kohdassa säädetään, että pyynnön vastaanottaneen viranomaisen on keskeytettävä täytäntöönpanomenettely virka-apua pyytäneen jäsenvaltion toimivaltaisen elimen päätökseen asti heti saatuaan tiedon saatavan tai täytäntöönpanoperusteen riitauttamista koskevan asian vireilläolosta.

70. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, että tässä ratkaisuehdotuksessa selostettu toimivallanjako on seurausta siitä, että saatava ja sen täytäntöönpanoperuste vahvistetaan virka-apua pyytäneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion voimassa olevan oikeuden mukaan, kun taas pyynnön vastaanottanut viranomainen soveltaa kotipaikkajäsenvaltiossaan direktiivin 76/308 5 ja 6 artiklan nojalla täytäntöönpanotoimenpiteisiin tämän valtion kansallisessa oikeudessa vastaavista toimista annettuja säännöksiä.[47] Saman direktiivin 8 artiklan 1 kohdasta ilmenee myös, että saatavan täytäntöönpanoperuste on tunnustettava sellaisenaan ja sitä on automaattisesti käsiteltävä välineenä,

41 Direktiivin 76/308 4 artiklan nojalla. Ks. tietojenvaihdon osalta Fernández Marín, F., "The Right of Defence and the exchange of tax information ruled by EU law", *Studi Tributari Europei*, osa 8, 2018, s. II, s. 25–95.

42 Direktiivin 76/308 5 artiklan nojalla.

43 Direktiivin 76/308 6 artiklan nojalla.

44 Julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, 40 kohta).

45 Julkisasiamies Bobekin ratkaisuehdotus Metirato (C-695/17, EU:C:2018:944, 43 kohta).

46 Ks. myös direktiivin 76/308 johdanto-osan kymmenes perustelukappale, jonka mukaan asianomaisen on annettava riitauttamansa toimi pyynnön esittäneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion toimivaltaisen elimen käsiteltäväksi, ja pyynnön vastaanottaneen viranomaisen on keskeytettävä aloittamansa täytäntöönpanomenettely mainitun toimivaltaisen elimen ratkaisuun asti.

47 Tuomio 14.1.2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, 40 kohta) ja tuomio 14.3.2019, Metirato (C-95/17, EU:C:2019:209, 34 kohta).

jolla mahdollistetaan saatavan toimeenpano pyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiossa, mikä ilmentää käsittääkseni keskinäisen luottamuksen periaatetta. Tästä toimivallanjaosta seuraa, että pyynnön vastaanottaneella viranomaisella ei lähtökohtaisesti ole oikeutta asettaa kyseenalaiseksi sellaisen toimen tai päätöksen pätevyyttä tai täytäntöönpanokelpoisuutta, jonka osalta viranomainen pyytää virka-apua perintäasiassa. Oikeuskäytännössä tästä periaatteesta on kuitenkin jonkin verran joustettu.

b) Kansallisten viranomaisten mahdollisuus kieltäytyä avunannosta

71. Direktiivin 76/308 8 artiklan 1 kohdasta käy yhtäältä ilmi, että saatavan täytäntöönpanoperuste on tunnustettava sellaisenaan ja sitä on automaattisesti käsiteltävä välineenä, jolla mahdollistetaan saatavan toimeenpano pyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltiossa, ja saman direktiivin 6 artiklasta seuraa toisaalta, että pyynnön vastaanottaneen viranomaisen ”on toimitettava” perintä, koska mainitussa direktiivissä säädetään, että pyynnön vastaanottaneen viranomaisen on pantava perintä toimeen automaattisesti. Mainittuun direktiiviin ei myöskään sisälly erityissäännöstä, joka mahdollistaisi perintäpyynnön hylkäämisen.[48] Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on tällaisten säännösten puuttumisen vuoksi luotu perusta, joka antaa kansallisille viranomaisille ja elimille mahdollisuuden poikkeuksellisesti kieltäytyä perintäasioita koskevasta virka-avusta, jos se on valtion oikeusjärjestyksen perusteiden vastaista.

72. Unionin tuomioistuin on edellä esitetyssä kysymyksessä todennut tuomiossaan Kyrian,[49] että pyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion elimillä voi olla *poikkeuksellisesti* toimivalta selvittää, onko täytäntöönpanoperusteen toimeenpano omiaan loukkaamaan erityisesti *jälkimmäisen jäsenvaltion oikeusjärjestyksen perusteita*, sekä tarvittaessa oikeus kieltäytyä virka-avusta kokonaan tai osittain tai asettaa sille tiettyjä ehtoja.[50] Saman tuomion mukaan on vaikea ajatella, että kyseinen jäsenvaltio panisi täytäntöön saatavan täytäntöönpanoperusteen, jos toimeenpano on omiaan loukkaamaan kyseisen *jäsenvaltion oikeusjärjestyksen perusteita*.[51] Myöhemmin antamassaan tuomiossa Donnellan[52] unionin tuomioistuin on noudattanut tätä periaatetta ja hyväksynyt virka-avusta kieltäytymisen tilanteessa, jossa keskinäistä avunantoa koskevan direktiivin säännösten täytäntöönpano oli johtanut perusoikeuksien eli Euroopan unionin perusoikeuskirjan 47 artiklan loukkaukseen asianomaiselle tiedoksi antamisen laiminlyönnin vuoksi.[53] Unionin tuomioistuin on täten soveltanut keskinäisen avunannon periaatteesta joustamista koskevaa vakiintunutta oikeuskäytäntöään[54] tilanteessa, jossa mainitun periaatteen soveltaminen saattaisi johtaa perusoikeuksien loukkaamiseen.

48 Direktiivin 76/308 4 artiklan 3 kohdassa säädetään virka-avusta kieltäytymisen perusteista. Mainittu säännös koskee kuitenkin tietojen pyytämistä, joka ei ole käsiteltävän asian kohteena.

49 Tuomio 14.1.2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11).

50 Tuomio 14.1.2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, 42 kohta), joka on vahvistettu tuomiolla 26.4.2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, 47 kohta). Kursivointi tässä.

51 Tuomio 14.1.2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11, 43 kohta), joka on vahvistettu tuomiolla 26.4.2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282, 48 kohta). Kursivointi tässä.

52 Tuomio 26.4.2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282).

53 Unionin tuomioistuin on katsonut nimenomaan, että direktiivin 2010/24 14 artiklan 1 ja 2 kohtaa on tulkittava siten, etteivät ne ole esteenä sille, että jäsenvaltion viranomainen kieltäytyy jossakin toisessa jäsenvaltiossa määrättyyn rahamääräiseen seuraamukseen liittyvää saatavaa koskevan perintäpyynnön täytäntöönpanosta sillä perusteella, että seuraamuksen määräämisen perusteena olleesta päätöksestä ei ollut ilmoitettu asianmukaisesti asianomaiselle ennen direktiivin mukaisen perintäpyynnön esittämistä kyseiselle viranomaiselle (tuomio 26.4.2018, Donnellan, C-34/17, EU:C:2018:282).

54 Ks. keskinäisen luottamuksen periaatteen rajoittamisesta tuomio 21.12.2011, N. S. ym. (C-411/10 ja C-493/10, EU:C:2011:865); tuomio 5.4.2016, Aranyosi ja Căldăraru (C-404/15 ja C-659/15 PPU, EU:C:2016:198) sekä tuomio 25.7.2018, Minister for Justice and Equality (Oikeusjärjestelmän puutteet) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586).

73. Unionin tuomioistuimen on käsiteltävässä asiassa ratkaistava, onko virka-apupyynnön hylkäämiselle perusteita, jos on voitu näyttää toteen valmisteverosaatavan kahdentuminen.[55] Voidaanko kahdentumista pitää perusteena virka-apupyynnön hylkäämiselle verosaatavan perintäasiassa siinä yhteydessä, kun jäsenvaltiot soveltavat unionin oikeutta? Ennen oikeusjärjestyksen perusteiden tai perusoikeuksien mahdollisen loukkaamisen tarkastelua on nähdäkseni syytä selvittää, voisiko vastaus tähän kysymykseen löytyä johdetun oikeuden asiaa koskevista säännöksistä.

2. Virka-apua pyytäneen jäsenvaltion elinten velvollisuus selvittää tämän jäsenvaltion viranomaisten toimivalta

74. Esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen ei voida nähdäkseni vastata muutoin kuin kieltävästi.

75. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 47–50 kohdassa on jo selostettu, direktiivin 92/12 yleisestä rakenteesta seuraa, että valmisteveron alaiset tuotteet voidaan luovuttaa kulutukseen vain kerran, koska valmisteverosaatava syntyy tuotteen kulutukseen luovuttamisen yhteydessä riippumatta siitä, onko kulutukseen luovuttaminen tapahtunut sääntöjenmukaisesti vai sääntöjenvastaisesti. Valmisteverosaatavan syntymisen osalta tuotteiden kulutukseen luovuttamiseen rinnastetaan direktiivin 92/12 20 artiklan mukaan niiden poistuminen väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä sen seurauksena, että niiden siirrossa on tapahtunut rikkomus tai sääntöjenvastaisuus. Tämän ratkaisuehdotuksen 56 kohdassa todetun mukaisesti vain ensimmäinen rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on mainitun säännöksen mukaan merkityksellinen, koska sen seurauksena tuotteisiin lakattiin soveltamasta väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmää. Tämänkaltaisten rikkomusten tai sääntöjenvastaisuuksien tapahtumapaikan määrittämisestä voi silti käytännössä vallan hyvin syntyä oikeusriitoja.

76. Jotta voidaan vastata ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen siitä, voiko pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tuomioistuin tutkia perinnän täytäntöönpanotoimien laillisuuden tutkimista koskevassa menettelyssä kysymystä siitä, missä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut, tämän ratkaisuehdotuksen 67–70 kohdassa mainittujen direktiivin 76/308 säännösten valossa on syytä selvittää, koskeeko paikan määrittäminen direktiivin 76/308 12 artiklassa tarkoitettua saatavaa, täytäntöönpanoperustetta vai täytäntöönpanotoimenpiteitä. Vastaus tähän kysymykseen voidaan mielestäni johtaa kaikista direktiivin 92/12 säännöksistä sekä erityisesti sen 6 ja 20 artiklasta, joilla pyritään, kuten olen edellä jo todennut, määrittämään jäsenvaltioiden toimivalta mainitussa direktiivissä tarkoitettuja tuotteita koskevien valmisteverojen perinnässä.

77. Direktiivin 92/12 6 ja 20 artiklasta seuraa tarkalleen ottaen, että jäsenvaltioiden toimivalta periä valmisteveroa alkoholin kaltaisista tuotteista perustuu joko siihen, missä ne on luovutettu kulutukseen (6 artiklan mukaan), siihen, missä tuotteet ovat kuljetuksen aikana poistuneet väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmästä (saman direktiivin 20 artiklan 1–3 kohdan mukaan), tai siihen, missä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut, kun tämä on myöhemmin voitu määrittää (saman direktiivin 20 artiklan 4 kohdan mukaan). Edellä mainittuihin 6 ja 20 artiklaan sisältyvien ja edellä selostettujen täytäntöönpanokelpoisuutta koskevien perusteiden vastaavuuden valossa ainoa mahdollinen päätelmä on mielestäni se, että kysymys siitä, missä valmisteveron alaiset tuotteet on luovutettu kulutukseen tai missä rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tapahtunut, on ensi näkemältä itse verovelan olemassaoloon liittyvä asiakysymys.[56] Koska direktiivissä 92/12 valmisteveron perimisen edellytykseksi jäsenvaltioille asetetaan erityinen tapahtuma niiden alueella, minusta on selvää, että direktiivin 92/12 20 artiklaan perustuvan rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden

55 Toisin kuin tuomio 14.1.2010, Kyrian (C-233/08, EU:C:2010:11) ja tuomio 26.4.2018, Donnellan (C-34/17, EU:C:2018:282), käsiteltävä asia ei koske tiedoksiannon yksityiskohtia, millä voidaan nähdäkseni sulkea pois oikeusjärjestelmän perusteiden soveltaminen mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla.

56 Ks. vastaavasti valmisteverovelan olemassaolon ja sen perinnän välisestä kahtiajaosta tuomio 20.10.2005, Transport Maatschappij Traffic (C-247/04, EU:C:2005:628, 26 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

tapahtumapaikan määrittämistä koskevaa riitauttamista on niin ikään pidettävä saatavaan tai täytäntöönpanoperusteeseen liittyvänä kysymyksenä direktiivin 76/308 12 artiklassa tarkoitetulla tavalla. Tämän kysymyksen tutkiminen ei siten mainitun direktiivin logiikan valossa voi kuulua pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tuomioistuimen toimivaltaan.

78. Ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyssä päätöksessä kuvailtu tilanne, jossa yhtiöltä peritään tuotteiden lähetyksestä valmistevero kahteen kertaan, ei kokonaisuutena ajatellen ole minusta direktiivin 92/12 yleisen rakenteen mukainen. Vaikka unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ei löydy seikkoja, joilla voitaisiin käsiteltävässä asiassa perustella sitä, että pyynnön vastaanottanut jäsenvaltio kieltäytyisi noudattamasta sille esitettyä virka-apupyyntöä vetoamalla oikeusjärjestyksensä perusteiden tai perusoikeuksien loukkaamiseen tämän ratkaisuehdotuksen 72 kohdassa mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla, pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tuomioistuimen ei kuitenkaan pidä yhtäältä sivuuttaa samalle yritykselle tässä jäsenvaltioissa – joka ei siis ole sama kuin samoja tuotteita koskevaan liiketoimeen liittyvän virka-apupyynnön esittänyt jäsenvaltio – määrätystä vastaavasta toimenpiteestä saatavilla olevia tietoja eikä toisaalta myöskään noudattaa virka-apupyyntöä sokeasti ja kaavamaisesti.

79. Direktiivissä 76/308 kiteytetty keskinäisen avunannon periaate edellyttääkin väistämättä, että kaikki jäsenvaltiot noudattavat asianmukaisella huolellisuudella unionin oikeuden sisältämiä vaatimuksia. Kuten unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta käy ilmi, Silcompa oli nostanut kanteen, joka koski verotuksen kohteena jo Italiassa olleista samoista liiketoimista ja tuotteista Kreikan viranomaisten perimiä valmisteveroja ja niistä syntynyttä verosaatavaa, joten kyseistä kannetta käsittelevän Kreikan tuomioistuimen tehtävänä on tutkia, olivatko kyseiset viranomaiset toimivaltaisia valmisteveron perimiseen asianomaisista tuotteista, koska nykyisin käytössä olevien tietojen perusteella kyseiset tuotteet eivät enää kuuluneet direktiivin 92/12 3 artiklassa ja 20 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun väliaikaisen valmisteverottomuuden järjestelmään Italiassa tapahtuneen rikkomuksen tai sääntöjenvastaisuuden seurauksena. Tästä seuraa, että pyynnön vastaanottaneen jäsenvaltion tuomioistuimen on direktiivin 76/308 12 artiklan 2 kohdan mukaisesti keskeytettävä virka-apupyynnön toimeenpanon käsittely edellä kuvailtujen virka-apua pyytäneen jäsenvaltion tuomioistuimen selvitysten saamiseen asti.

V Ratkaisuehdotus

80. Esitän, että unionin tuomioistuin vastaa edellä esitetyn perusteella Corte suprema di cassazionen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Keskinäisestä avunannosta tiettyihin maksuihin, tulleihin, veroihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnässä 15.3.1976 annetun neuvoston direktiivin 76/308/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 15.6.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/44/EY, 12 artiklan 3 kohtaa – kun tätä kohtaa luetaan yhdessä valmisteveron alaisia tuotteita koskevasta yleisestä järjestelmästä sekä näiden tuotteiden hallussapidosta, liikkumisesta ja valvonnasta 25.2.1992 annetun neuvoston direktiivin 92/12/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 14.12.1992 annetulla neuvoston direktiivillä 92/108/ETY, 6 ja 20 artiklan kanssa – on tulkittava siten, että pyynnön vastaanottaneen viranomaisen kotipaikkajäsenvaltion tuomioistuimella, jonka käsiteltäväksi on saatettu direktiivin 76/308 12 artiklan 3 kohtaan perustuva saatavan perinnän täytäntöönpanotoimenpiteitä koskeva kanne, ei ole oikeutta tutkia edellytyksiä, jotka liittyvät siihen, missä direktiivin 92/12 20 artiklassa tarkoitettu rikkomus tai sääntöjenvastaisuus on tosiasiallisesti tapahtunut. Koska valmisteveron periminen useassa jäsenvaltiossa samoista tuotteista on kuitenkin direktiivin 92/12 yleisen rakenteen vastaista, sen tuomioistuimen, jonka käsiteltäväksi on saatettu kanne, joka koskee verotuksen kohteena jo toisessa jäsenvaltioissa olleista samoista liiketoimista ja tuotteista perityistä valmisteveroista muodostuvaa verosaatavaa, tehtävänä on tutkia, olivatko virka-apupyynnön esittäneet viranomaiset toimivaltaisia valmisteveron perimiseen.